

5. DIREITO PENAL ECONÔMICO

CONSIDERAÇÕES SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA NORMA PREVISTA NO ART. 83 DA LEI 9.430/96

ALOISIO FIRMO GUIMARÃES DA SILVA
E PAULO FERNANDO CORRÊA

O advento da Lei 9.430/96 já começa a provocar alguns questionamentos entre os operadores da Justiça Criminal acerca da eventual extensão dos seus efeitos na persecução penal dos delitos contra a ordem tributária, especialmente no que pertine à caracterização do ilícito penal tributário e à atuação institucional do Ministério Público de promover a ação penal. Instituiu o texto legal um novo elemento descritivo na conceituação do ilícito tributário, consistente na prévia apuração administrativa sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente? Doravante, estará o órgão ministerial compelido a aguardar o término do processo administrativo-fiscal para oferecer a peça acusatória por crime contra a ordem tributária?

A nosso sentir, importa consignar, desde já, que a resposta negativa se impõe às questões formuladas, conclusão que deflui da perquirição da natureza jurídica da norma inscrita no art. 83 da Lei 9.430/96. Este dispositivo legal possui a seguinte redação, *verbis*:

“A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei n. 9.249, de 26.12.1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos policiais e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz” (grifamos).

Não era a primeira vez que o legislador tentava introduzir no ordenamento jurídico brasileiro dispositivo de teor semelhante. A última iniciativa neste sentido fora feita no bojo do Projeto de Lei 126/95 (913/95 na Câmara dos Deputados), que resultou na Lei 9.249/95, tendo sido vetado pelo Presidente da República em face da sua contrariedade ao interesse público, consoante razões a seguir reproduzidas:

“Esse dispositivo é contrário ao interesse público por impedir atuação rápida do Ministério Público visando à instauração do processo penal, pois prevê que os órgãos fazendários só podem comunicar-lhe ocorrência de crime fiscal após o término do correspondente processo administrativo, o que, pelo espaço de tempo demandado em sua tramitação, terminaria por constituir elemento altamente estimulador do inadimplemento de obrigações tributárias e da prática de delitos da espécie”.¹

(1) Mensagem n. 1.532, de 26.12.1995. Naquela oportunidade, a redação encontrava-se vazada nos seguintes termos: “Art.

Desta vez, as forças políticas que pretendem inviabilizar a apuração e punição dos ilícitos fiscais pensam que lograram êxito em seu desiderato, visto que, inexplicavelmente, não houve o veto presidencial à previsão legal tão nefasta. Deixando de lado as razões políticas justificadoras do atuar do Chefe do Executivo, o certo é que a norma ingressou no mundo jurídico, devendo-se interpretá-la de modo a investigar o seu verdadeiro alcance e sentido, o que será objeto das considerações adiante expendidas.

Analisando de forma mais atenta o texto legislativo em comento, verifica-se que ele tem como *destinatários únicos e exclusivos* os órgãos fazendários da Administração Pública Federal e Estadual, determinando o momento oportuno para a formulação da representação fiscal para fins penais. Percebe-se, pois, com uma clareza de doer nos olhos, que tal norma possui *natureza jurídica essencialmente administrativa*, eis que o seu núcleo temático versa sobre matéria procedimental afeta tão-somente a atuação dos agentes da fiscalização tributária, quando, no exercício de suas atribuições legais, apurarem indícios de que o contribuinte realizou condutas que encontram subsunção normativa na moldura dos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90.²

A intelecção da *natureza administrativa* da norma insculpida no art. 83 da

Lei 9.430/96 conduz à conclusão inafastável de que ela não irradia quaisquer efeitos sobre a atividade jurisdicional relativa à persecução dos delitos contra a ordem tributária, de sorte que não é facultado ao intérprete extrair consequências jurídicas inerentes às normas de caráter penal ou processual penal, quer para o fim de proceder à sua eventual combinação com a definição típica dos crimes tributários previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90, quer para concluir pela sua aplicação aos procedimentos investigatórios e ações penais em curso, fulcrado no hipotético caráter benéfico do dispositivo.

Como não poderia deixar de acontecer, estes desdobramentos teóricos já foram visualizados pelos partidários da vertente de pensamento que preconiza o anterior exaurimento da órbita administrativa como pressuposto para tipificação dos delitos tributários, conforme tivemos oportunidade de confirmar em artigo doutrinário da lavra do ilustre Juiz Federal, Dr. Nelson Bernardes de Souza,³ no corpo do qual é sustentado que o dispositivo legal em exame criou um novo elemento integrante da descrição típica dos delitos tributários, traduzido na prévia definição, na via administrativa, acerca da “existência fiscal do crédito tributário correspondente”, condição indispensável para a ocorrência da efetiva supressão ou redução do tributo reclamada pelo tipo penal.

Para melhor refutarmos os fundamentos doutrinários embaixadores dessa exegese do art. 83 da Lei 9.430/96, torna-se imperioso trazer a lume alguns fragmentos extraídos do mencionado estudo doutrinário, que, pioneiramente,

34, § 1.º. Caberá a representação penal após julgamento do processo administrativo fiscal, quando neste forem apurados elementos caracterizadores do cometimento de crime em tese”.

(2) Abstraindo-se a comunicação da prática de outros crimes que, igualmente, atentam contra o interesse arrecadador do Estado, mas que não interessam à análise do tema em questão.

(3) “Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo”, artigo divulgado na revista virtual *Teia jurídica* – Internet.

enfrentou a tormentosa questão jurídica, *verbis*:

“Em verdade, ao disciplinar o encaminhamento da representação fiscal para fins penais após o término do procedimento administrativo em que se apure a existência do crédito tributário, o legislador deu um tratamento mais lógico à matéria, o que vem de acordo com a doutrina e jurisprudência citadas a respeito do tema, reconhecendo implicitamente a condição de crimes materiais e de dano nas hipóteses elencadas no art. 1.º da Lei 8.137/90, de modo que, só com a verificação do resultado (que se dá após o término do procedimento administrativo e esgotadas as instâncias recursais) é que se poderá falar na ocorrência de *supressão* ou *redução* de tributos”.

“Com efeito, o término do procedimento administrativo, comprovará ou não, a *materialidade delitiva*, o resultado da ação do contribuinte.

“Ninguém há de duvidar que as autuações fiscais não passam de um lançamento provisório e que, entretanto, estão a autorizar o início de ação penal. Como então ter-se como comprovado o delito contra a ordem tributária tão-somente com base na autuação fiscal, que não passa em última análise de um *lançamento provisório*? Na esteira dessas lições pode-se concluir facilmente que só o *lançamento definitivo* trará a demonstração da *materialidade delitiva*; se constituirá no *corpo de delito*, já que é ele que corporifica o resultado *supressão* ou *redução* de tributo ou contribuição. Pode-se afirmar, sem receio de engano, que o lançamento definitivo poderá comprovar a não ocorrência da obrigação tributária e do correspondente crédito tributário, inexistindo então, *supressão* ou *redução* de tributos ou de contribuições; em suma, a não ocorrência de crime contra a ordem tributária”.

Com a devida vênia, não podemos concordar com a inteligência dada pelo autor ao novel preceito legal, porquanto a circunstância do tipo penal previsto no art. 1.º, Lei 8.137/90, ser classificado doutrinariamente como “material”,⁴ não importa na produção dos efeitos explicitados no texto. Com efeito, embora a consumação do delito contra a ordem tributária exija a supressão ou redução do tributo, é errôneo afirmar que tal resultado somente ocorre com o lançamento definitivo, após a conclusão do procedimento administrativo-fiscal de apuração da existência do crédito tributário.

Para efeitos penais, em consonância com a Teoria da Atividade agasalhada no art. 4.º do Estatuto Repressivo, a consumação do delito tributário ocorre em momento cronologicamente anterior à ultimação da ação fiscal, quando o agente (contribuinte) realiza uma das condutas previstas na lei extravagante, resultando numa sonegação total (supressão) ou parcial (redução) do pagamento do tributo, que será concretizada, segundo o escólio de Pedro Roberto Decomain,⁵ após o escoamento do “prazo dentro do qual, pela legislação pertinente, deveria ter sido recolhido o tributo suprimido”.

Ademais, conforme pontifica Rui Stoco,⁶ na apuração do momento próprio para a satisfação do tributo, a fiscalização tributária lançará mão “dos registros contábeis e fiscais do contri-

(4) Segundo a lição do preclaro Prof. Damásio E. de Jesus (*in Direito penal*, 1.º vol., 18. ed., 1994, Saraiva, p. 168), delito material é aquele em que “o tipo menciona a conduta e o evento, exigindo a sua produção para a consumação”.

(5) “*Crimes contra a ordem tributária*” (ed. Obra Jurídica, 2. ed., 1994, p. 46).

(6) “Sonegação fiscal – Temas controvertidos” (artigo publicado na RT 713/315).

buinte, ou, indiretamente, pelos registros oficiais do Poder Público, quando se comprove a falta de recolhimento nas datas estabelecidas, nos casos de autolancamento”.

A questão será melhor compreendida através da transcrição de julgados colhidos na jurisprudência de nossos pretórios, a seguir trazidos à colação:

“PROCESSUAL PENAL. TRIBUTÁRIO. TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL.

I – Nos crimes contra a ordem tributária, definidos no art. 1.º, I e IV, da Lei 8.137, de 27.12.1990, a consumação ocorre com a prestação de declaração falsa ou uso do documento falso perante as autoridades fazendárias, com o resultado ou efeito de suprimir ou reduzir tributo. Na declaração de rendimentos (imposto de renda), a relação de doações e pagamentos efetuados é desacompanhada de documentos que eventualmente poderão ser solicitados pelo Fisco.

II – A comprovação da conduta incriminada encontra-se na declaração de rendimentos devidamente assinada pelo paciente, estando satisfeitas as condições da ação penal, havendo supedâneo probatório suficiente à instauração da ação penal.

III – Recurso improvido”.⁷

“PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DECLARAÇÃO FALSA. CONSUMAÇÃO. MOMENTO. PRAZO ADMINISTRATIVO PARA PAGAMENTO. RECIBO DE TRATAMENTO DENTÁRIO FALSO.

1 – O crime contra a ordem tributária praticado com o propósito de reduzir o

imposto de renda, mediante declaração falsa, se consuma com a entrega à Receita Federal da declaração do imposto de renda.

2 – É possível a comprovação da falsificação ideológica por indícios – indício é prova”.⁸

A sonegação da espécie tributária objeto dos arrestos supracitados (= imposto de renda) foi perpetrada quando o contribuinte inseriu o valor constante do documento ideologicamente falso na declaração de rendimentos (apresentada no prazo estabelecido pela legislação de regência), conseguindo reduzir o valor do imposto devido. Neste momento, e não em período anterior (falsificação documental) ou posterior (lançamento definitivo), consumou-se o crime contra a ordem tributária, posto que reunidos todos os elementos de sua definição legal (art. 14, I, do CP).⁹

Uma vez detectado pela fiscalização que o contribuinte reduziu o tributo, é lavrado um Auto de Infração que servirá

(8) TRF/1.ª Reg., ApCrim 95.01.19147-8-DF, 3.ª T., Rel. Juiz Tourinho Neto, julg. em 27.11.1995, DJU de 30.04.1996. No mesmo sentido, entre outras decisões do mesmo Tribunal, confira-se o decidido na ApCrim 94.01.28220-0-DF, 3.ª T., Rel. Juiz Fernando Gonçalves, julg. em 10.05.1995, DJU de 05.06.1995. No TRF/3.ª Reg., Cf. ApCrim 94.03.094258-4, 1.ª T., Rel. Juiz Sinval Antunes, julg. em 03.10.1995, DJU de 31.10.1995.

(9) Consideremos, no entanto, por amor à completude da argumentação, que o crime tributário atinja o seu momento consumativo com o lançamento definitivo. Dentro desse contexto, é lícito concluir que a prescrição somente começará a fluir daí, e não da realização da conduta que ensejou a lavratura do Auto de Infração, na medida em que não há falar em transcurso do lapso prescricional antes da ocorrência do *summatum opus*.

(7) STJ, RHC, 6.ª Rel. Min. Pedro Aciole, julg. em 22.11.1994, DJU de 13.03.1995.

como suporte probatório mínimo para que o Ministério Público formule a acusação penal, cujo conteúdo material espelha o atributo da presunção de legitimidade dos atos do Poder Público. É evidente que é relativa a presunção emanada do Auto de Infração lavrado em tais circunstâncias, pois o contribuinte poderá comprovar, no decorrer da ação fiscal, que o documento utilizado em sua declaração de rendas, visando a redução do pagamento do tributo devido (v.g., um recibo de despesas médicas), não era inidôneo, como sustentado na autuação fiscal, já que efetivamente se submetera ao respectivo tratamento, cujo valor foi glossado.

Trata-se, contudo, de discussão que não impede o oferecimento da peça acusatória, mas que indiscutivelmente é relevante para o desfecho da ação penal, podendo ser qualificada como uma espécie de "questão prejudicial". Nesta hipótese, haverá nítida interdependência entre as instâncias penal e administrativa, eis que a eventual afirmação da veracidade do documento pela autoridade fiscal, ensejando o cancelamento do Auto de Infração, desfigurará a existência do delito anteriormente imputado ao agente (não houve redução do tributo), conduzindo à improcedência da ação penal.

Nada impede, todavia, que a prova de idoneidade do documento venha a ser produzida nos autos da ação penal, não ficando o juiz adstrito ao teor de suposta decisão confirmatória da autuação fiscal proferida na seara administrativa.

Insta esclarecer, entretanto, ainda quanto ao tema da independência e comunicação entre as instâncias administrativa e penal, que a questão versada naquela esfera de atuação estatal só exercerá influência no resultado da ação penal se e quando estiver em jogo a própria existência do crédito tributário

objeto da autuação fiscal, não havendo que se cogitar de prejudicialidade quando a irrisignação do contribuinte for direcionada apenas ao *quantum debeatur*.

Registre-se, por outro lado, que nem mesmo na eventualidade da desconstituição do Auto de Infração, poder-se-á afirmar que a acusação penal tenha sido leviana ou temerária. Neste ponto, é importante não ser olvidado que, para a instauração da relação jurídico-processual, contenta-se o legislador tão-somente com a existência de *indícios de autoria e prova da materialidade delitiva*, vigindo no limiar da ação penal o princípio *in dubio pro societate*, traduzido numa análise superficial do juiz sobre a plausibilidade jurídica da acusação (juízo de deliberação), de molde a assegurar que ela não é produto da imaginação do seu subscritor. A valoração definitiva e aprofundada da existência do crime será efetuada na sentença, após o cotejo das provas produzidas pelas partes no curso da instrução criminal, sob as garantias do contraditório.

Ocorre, no entanto, que estes requisitos legais (binômio autoria-materialidade) são observados pelo órgão ministerial ao oferecer uma denúncia por crime contra a ordem tributária. A autoria é atestada pela constatação da prática de uma conduta fraudulenta, imputada ao contribuinte, que, segundo a fiscalização tributária, importou na supressão ou redução do crédito tributário correspondente a determinada exação fiscal.

O aspecto material do delito, por seu turno, é comprovado pela autuação fiscal e demais peças de informação que acompanham a representação penal encaminhada pela Receita Federal, noticiando a ocorrência do fato delituoso e quantificando o montante do tributo suprimido ou reduzido. Vê-se, portanto, que a materialidade consiste simples-

mente na documentação do atuar ilícito do contribuinte, com a exposição dos meios de provas coligidos pela fiscalização que legitimaram a lavratura do Auto de Infração.¹⁰

A questão acerca da *efetiva existência* do crédito tributário nascido (*rectius*: constituído) com a conduta ilícita apon-tada pela autuação fiscal — objeto de apuração durante o desenvolvimento da ação fiscal — não diz respeito à materialidade delitiva, pois, repise-se, a consumação do crime tributário já ocorrera em momento pretérito, ocasionando a produção do resultado lesivo reclamado para o aperfeiçoamento do tipo penal tributário.

Discute-se, em sede doutrinária, sobre o momento de surgimento do crédito

tributário, tendo em vista que o Código Tributário Nacional emprega terminolo-gia segundo a qual obrigação tributária e crédito tributário são conceitos distin-tos, vale dizer, a obrigação ensejaria o crédito, o qual só seria “constituído” pelo lançamento definitivo.

Cabe esclarecer, porém, que a doutri-na mais moderna tem refutado tal distin-ção, salientando que tanto a obrigação quanto o crédito tributário ingressam no mundo jurídico simultaneamente, no momento em que o contribuinte pratica um determinado ato do mundo fenomê-nico que ocasiona o surgimento de um correspectivo dever fiscal (= fato gera-dor). Entendemos que, em se tratando de crime tributário, este é o marco no qual se perfazem os elementos típicos deste delito de ação astuciosa. A propósito do tema, imperioso transcrever o autoriza-do magistério do mestre Ricardo Lobo Torres,¹¹ que lapidarmente analisa a *vexata quaestio, verbis*:

“O CTN diz, no art. 113, § 1.º, que a obrigação tributária ‘extingue-se junta-mente com o crédito tributário’. A *obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem conjuntamente*. Nada obstante, o Código reserva o termo ‘crédito’ à obrigação que adquire concreitude ou visibilidade e passa por diferentes graus de exigibilidade (...) *a técnica utilizada pelo Código deve ser empregada com cautela, pois obrigação e crédito não se distinguem em sua essência, como declara o próprio CTN no art. 139: O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza deste (...)*.”

A distinção que por vezes faz o CTN deve ser entendida no sentido didático.

(10) Traçando um paralelo com um delito com-mum previsto no Código Penal (e.g., uma lesão corporal), que deixa vestígios mate-riais (*delicta facti permanentis*), pode-se afirmar que a materialidade consiste na comprovação (documentação) do delito através do laudo de exame de corpo de delito (art. 158 do CPP), ou mediante outros meios de prova (art. 167 do CPP), inclusive informações hospitalares. Em caso semelhante, embora versasse sobre tentativa de homicídio, o Superior Tribu-nal de Justiça assentou que “... A inexis-tência de laudo de exame de corpo de delito, não é causa de anulabilidade do processo quando não mais subsiste o sis-tema da prova legal e vigente o princípio do livre convencimento. Restando sufici-entemente provada a autoria, por confis-são expressa e exuberante prova testemu-nhal, e a materialidade seguramente posi-tivada pelas informações hospitalares, a falta ou defeito no uso do auto, não dá lugar a anulabilidade do processo, eis que o Magistrado, *in casu* teve condições outras de declarar provado o crime” (REsp 20.405-0-RJ, Rel. Min. Cid Flaquer Scartezini, 5.ª T., jul. em 19.04.1993, DJU de 10.05.1993).

(11) “Curso de direito financeiro e tributá-rio”, ed. Renovar, 1993, 1. ed., p. 190-191 e 221-222, respectivamente.

Embora o crédito se constitua juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, recebe ele graus diversos de transparência e concretude, na medida em que seja objeto de lançamento, de decisão administrativa definitiva ou de inscrição nos livros da dívida ativa. O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: de crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento modificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza” (grifamos).

Por derradeiro, cabe enfrentar a questão pertinente à natureza da representação mencionada no art. 83 da Lei 9.430/96, que, para alguns mais afoitos, seriam uma condição de procedibilidade da ação penal, compelindo o órgão ministerial a aguardar o término do procedimento administrativo-fiscal para oferecer a denúncia.¹²

Nada mais absurdo! Em que pese admitamos, por amor ao debate, que a *mens legislatoris* tenha sido endereçada nesse sentido, contaminada que fora pelos agentes da impunidade, a verdade é que a análise acurada do dispositivo supracitado, dentro de uma interpretação lógico-sistemática do direito processual brasileiro, leva à conclusão diametralmente oposta.

Como é cediço, o Código Penal prevê, como regra geral, a incondicionalidade da ação penal pública, só admitindo

exceção mediante expressa previsão em sentido contrário. A representação, quando for legalmente exigida, tem como destinatário o órgão do Ministério Público, titular exclusivo da promoção da ação pública (art. 129, I do Texto Magno), que não poderá ofertar a peça acusatória na ausência de anterior manifestação de vontade de quem tenha legitimidade para exercer tal direito. Sobre o assunto, confira-se o magistério do festejado Prof. Damásio E. de Jesus,¹³ *verbis*:

“Quando o crime é de ação penal pública condicionada à representação, o Código faz referência expressa à necessidade dessa condição, empregando a seguinte expressão: ‘Somente se procede mediante representação’...”.

Destaque-se, por relevante, que a utilização da expressão “representação” não é novidade em algumas leis extravagantes, podendo-se exemplificar com o art. 2.º da Lei 4.898/65 (abuso de autoridade) e o art. 6.º da Lei 1.508/51 (regula o processo das contravenções definidas nos arts. 58 e 60 da LCP), nos quais o termo é sinônimo de *notitia criminis*, tanto que, relativamente ao abuso de autoridade, foi editada lei interpretativa (Lei 5.249/67), esclarecendo a natureza jurídica daquela “representação”.

Ora, dentro dessa linha de raciocínio, forçoso concluir, então, que o termo “representação” constante do texto legal não se confunde com a legítima representação, condição de procedibilidade da ação penal, instituto que tem como razão existencial a preservação do interesse particular da vítima do delito, quando a instauração do processo possa ocasionar-lhe seqüelas maiores do que

(12) Neste sentido, veja-se artigo de Alberto Zacharias Toron e Edson Junji Torihara (“Crimes tributários e condição de procedibilidade”, *Boletim do IBCCRIM* 51, fevereiro de 1997), embora os autores não esclareçam as razões justificadoras do seu convencimento.

(13) “Direito penal”, 1.º vol., 18., 1994, Sarai-va, p. 576.

aquelas emanadas do crime. Decorre daí que seria uma completa iniquidade cogitar-se que tenha o legislador criado uma condição de procedibilidade em benefício do autor do fato infrigente da norma!

Na órbita federal, a figura da “*representação fiscal para fins penais*” encontra-se disciplinada pelos Decretos 325/91 e 982/93, sendo pacífico que ela sempre ostentou a natureza jurídica de simples comunicação da existência de um fato criminoso, e não de uma verdadeira condição de procedibilidade. Assim, parece-nos indiscutível que o art. 83 da Lei 9.430/96 não alterou a sistemática anterior, senão teria revogado expressamente o art. 15 da Lei 8.137/90 (que já prescrevia a índole incondicionada da ação penal nos delitos contra a ordem tributária), de sorte que o Ministério Público poderá ofertar a peça acusatória, ainda que não tenha sido ultimado o processo administrativo-fiscal. No particular, concordamos com o Juiz Federal Nelson Bernardes de Souza, ao discorrer sobre o tema no artigo doutrinário antecitado.

“Referido dispositivo legal não foi alterado pelo art. 83 da Lei 9.430/96, de

modo a introduzir uma condição de procedibilidade para o exercício da ação penal. A representação de que fala o art. 83, já tratada pelos Decretos 982/93 e 325/91 nada tem a ver com a figura da representação, com o sentido jurídico que lhes empresta o Código Penal e o Código de Processo Penal. Para estes diplomas, a representação é condição de procedibilidade, enquanto a representação de que trata o art. 83 da Lei 9.430/96 não passa de mera *notitia criminis*, que não é possibilidade exclusiva das autoridades fazendárias (art. 16 da Lei 8.137/90: ‘Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta Lei...’).”

À guisa de conclusão, uma vez demonstrado à saciedade, a exata qualificação jurídica do art. 83 da Lei 9.430/96, evidencia-se que tal norma, inobstante dificultar a persecução penal nos delitos tributários, não constitui obstáculo intransponível à atuação do Ministério Público, que, inclusive, poderá requisitar aos órgãos fazendários as autuações fiscais efetivadas, e, eventualmente, quando vislumbrados indícios de cometimento de crime, formular a acusação penal, com base naqueles elementos de prova.